

cia fundamental de todo sistema tributario justo y equitativo, es que las cargas se adapten a la capacidad económica de los ciudadanos.

En la regulación de los tributos de los agricultores el bien común exige que las autoridades tengan muy presente el hecho de que los ingresos económicos del sector agrícola se realizan con mayor lentitud y mayores riesgos y por tanto, es más difícil obtener los capitales indispensables para el aumento de estos ingresos.

Comentando las encíclicas a las que nos estamos refiriendo, en la obra *Doctrina Económico Social* de León XIII a Juan Pablo II, César H. Belaúnde sostiene: "En el ejercicio de sus funciones la autoridad gubernativa debe realizar gastos y para ello necesita recursos. El conjunto de éstos y de los bienes patrimoniales de dicha autoridad forma la llamada hacienda pública, cuya administración es objeto de estudio por la ciencia de las finanzas".

De dichos recursos, los más característicos de la autoridad en los estados modernos, son los impuestos.

A ello se refirió Pío XII en un discurso que dirigió a los congresistas de la Asociación Fiscal Internacional, el 3 de octubre de 1956, al que nos referíamos en un artículo anterior. Recientemente en la Carta Encíclica *Centesimus Annus*, del 1º de mayo de 1991, novena encíclica de Juan Pablo II y tercera de carácter social que lleva su firma, promulgada a los cien años de la *Rerum Novarum*, se trata del desarrollo del mundo, del trabajo, de la economía y de las funciones del Estado y en este último punto se refiere expresamente al deber del Estado de vigilar y encauzar el ejercicio de los derechos humanos en el sector económico. Ratifica el carácter natural del derecho a la propiedad privada expuesto por León XIII. Se reitera una vez más el principio de justicia base de todo el desarrollo económico de los pueblos y por ende de su sistema tributario.

La imposición a las ventas: de la alcábala al impuesto sobre el valor agregado

Eusebio González García *

Sumario: 1. Introducción; 2. La justificación histórica de los impuestos al consumo o a las ventas; 3. Razones que explican el tránsito desde la imposición indirecta a la directa; 4. La rehabilitación de la imposición indirecta.

1. Introducción

El impuesto a las ventas, en su última y más acabada versión de impuesto sobre el valor añadido o agregado, se presenta ante los ojos de muchos observadores y Gobiernos contemporáneos como un gran hallazgo, un invento de la técnica fiscal, que permite, simultáneamente gozar de los abundantes recursos que tradicionalmente han proporcionado los impuestos indirectos, pero sin tener que soportar el estigma de impopularidad y regresividad que, también tradicionalmente, ha acompañado a este tipo de gravamen.

La relación de género a especie entre la imposición a las ventas y el impuesto sobre el valor añadido o agregado es un lugar común en la doctrina, que, de otra parte, se limita a constatar una evolución histórica relativamente reciente: final de la Primera Guerra Mundial, en Europa, década de los años treinta en Argentina¹.

Igualmente clara y unánime doctrinalmente, aunque por su extensión más difusa en el tiempo, es la conexión entre la imposición a las ventas y la alcabala castellana². La crítica histórica moderna parece coincidir en que la alcabala no

* Catedrático de Derecho Tributario (Universidad de Salamanca) Director del Departamento de Derecho Financiero y ex-Vicerrector de Ordenación Académica de la Universidad de Salamanca, miembro del consejo de la Asociación Española de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, de la Academia Internacional de Derecho e Economía del Instituto Florán Docampo del CSIC.

¹ Vid. E. J. REIG *El Impuesto al Valor Agregado*, Buenos Aires, 1975, Cap. III. En el mismo sentido: R. LEVENE *Manual de Historia del Derecho Argentino*, Buenos Aires, 1952, p. 106; E. J. REIG *El Impuesto a las ventas*, Buenos Aires, 1959, Cap. I; V. TAU y E. MARTIRE *Manual de Historia de las Instituciones argentinas*, Buenos Aires, 1971, p. 144; M. de JUANO *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Rosario, 1971, vol II, p. 194-5; y H. VILLEGAS *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, vol. II, 1987, p. 120-21.

² Fuentes Quintana recoge la opinión unánime al respecto de Einaudi, Grabower y J.F. Due; vid. *El Impuesto sobre el volumen de ventas: perspectivas de una idea fiscal española* en Men. Asoc. Esp. Der. Fin., 1963 (reproducido en "Anales de Economía", (1964) y E. GONZÁLEZ *La moderna rehabilitación de la imposición indirecta vista desde una perspectiva histórica*, Rev. Der. Fin., 1972, de donde proceden muchas de las ideas recogidas en este trabajo.

fue una figura impositiva propia de Castilla, sino común a todas las Haciendas medievales ("cristiana con ropaje árabe", dice ingeniosamente NAHARRO), pero está fuera de toda discusión que fue en Castilla donde adquirió su más dilatada vigencia temporal (siglos XIV al XIX) y espacial, sobre todo a raíz de su extensión a tierras americanas.

La propia dificultad de esa extensión puede colegirse no sólo de las prolongadas exenciones y alborotos originados cada vez que se planteaba la introducción de la alcabala, sino también del escueto análisis de las fechas en que se decreta su cobranza (1568), se ejecuta el acuerdo en el Virreinato de Nueva España (1574), Guatemala (1576) y Perú (1591), y se difiere su aplicación en algunas regiones que se consideran pobres, como las del Río de la Plata (1599)³.

Son los últimos datos mencionados los que van a centrar el interés de este trabajo. Porque esos datos, expresados por sí mismos, se encajan dentro de otros más amplios, atinentes al trato más suave que recibían los deudores de alcabalas "por ser este impuesto una carga muy molesta"; aunque, según otros, lo malo de esta renta no estaba en su esencia, sino en el modo de ser exigida (ARROYAL).

En resumen, el centro de atención de este estudio se sitúa dentro del espacio de análisis marcado por dos excelentes trabajos sobre el tema, de títulos aparentemente contradictorios: "Las llevaderas alcabalas" de R. CARANDE (1945) y "Las insoportables alcabalas" de J. L. SUREDA (1949). Nuestro propósito, al no tener autoridad para terciar en la polémica, se limitará al intento de encuadrarla en el contexto histórico doctrinal que facilite su comprensión y relativice, quizá, algunas posiciones excesivamente dogmáticas.

2. La justificación histórica de los impuestos al consumo o a las ventas

En la Europa bajomedieval, sobre todo desde los siglos XII y XIII, los gastos propiamente militares y los de amurallamiento y defensa crecen considerablemente⁴. Nada tiene, pues, de particular que los monarcas de la época pasen por estrecheces económicas. En estas circunstancias lo lógico era acudir a aquellas fuentes de ingresos que, por conocidas, resultaran más fáciles y abundantes; y desde este punto de vista, el recurso al crédito y a los impuestos indirectos (consumos y ventas) debieron demostrar, como lo prueba su constante utilización, que eran las más idóneas⁵.

³ Vid. I. SANCHEZ BELLA *La organización financiera de las Indias*, Sevilla, 1968, p. 51 ss, 185 ss y 218 ss.; y G. MORAZZANI *Notas para el estudio de la alcabala; su reglamentación de 1591* en VI Congreso Instituto Internacional Historia del Derecho Indiano, Valladolid, 1986.

⁴ VID. H. PIRENNE: *Historia económica y social de la Edad Media*, 1947, pág. 60.

⁵ Vid. M. WEBER: *Economía y sociedad*, II, pág. 301, y III, págs. 219 y 318; H. SIEVIKING: *Historia económica universal*, págs. 104 y 155 y ss.; R. CARANDE: *Carlos V y sus banqueros*, vol. II, cap. V; y J. L. SUREDA: *La Hacienda castellana y los economistas del siglo XVII*, Madrid, 1949, págs. 130 y 156.

Dejando a un lado los atractivos que pudieran ofrecer los empréstitos públicos, conviene, a los efectos de este trabajo, que nos centremos en el examen de los impuestos a los consumos y a las ventas. Desde luego, esta fuente de ingresos, por su fácil individualización, amplia difusión y crecimiento automático a medida que mejoraban las condiciones de vida de los pueblos, cumplía a las mil maravillas con el requisito de elevada rentabilidad que las circunstancias exigían. Por otra parte, la menor resistencia del contribuyente quedaba asegurada por la posibilidad del pago fraccionado y la ilusión financiera que siempre acompañaba a estos gravámenes⁶. Si a estas razones añadimos la fuerza centralizadora de la imposición indirecta, desde siempre unida al fortalecimiento de la autoridad del Estado⁷, la repugnancia de los reyes a solicitar el consentimiento de sus súbditos (innecesario tratándose de impuestos indirectos), las menores exigencias técnicas de su recaudación y la propia imperfección de la imposición directa, en una época en que se desconocía la riqueza gravada y abundaban los privilegios, tendremos puestas las bases para el entendimiento de la predilección general que durante esta etapa muestran las administraciones fiscales hacia los impuestos a las ventas y al consumo⁸.

Las continuas protestas de las Cortes contra la forma de exacción de estos gravámenes⁹ y los evidentes obstáculos al comercio que su existencia suponía, hicieron que poco a poco fueran evolucionando hacia un sistema más o menos completo de impuestos al consumo (que posteriormente integrarían los denominados derechos de millones) y a las ventas (alcabala), que si bien no sustituyeron completamente a aquéllos, sí que hicieron gravitar decisivamente el peso de la recaudación hacia ellos¹⁰. El problema, a partir de este momento, quedará centrado en la resolución de la contradicción interna en que ambos impuestos incurrieran, pues un impuesto a los consumos es claro que sólo podrá proporcionar los efectos recaudatorios apetecidos cuando recaiga sobre una variada gama de artículos, particularmente sobre los de uso más extendido; circunstancia que los hace tanto más gravosos para las clases necesitadas. Y un impuesto sobre el volumen de ventas es notorio que sólo tendrá éxito allí donde el comercio haya alcanzado un considerable grado de desarrollo; viniendo a producirse la paradoja de que en el decir universal de la época dicho impuesto destruía el tráfico y

⁶ Vid. PUVIANI: *Teoría della illusione finanziaria*, E. Sandron, 1903, págs. 43 a 45, y FANSIANI: *Principios de ciencia de la Hacienda*, Ed. Aguilar, págs. 95 a 97.

⁷ Vid. SCHMÖLDERS: *Teoría General del Impuesto*, Ed. Derecho Financiero, pág. 231.

⁸ Para una interesante defensa (a fines del XVIII) de los "dazi" y "gabelle" frente a los impuestos directos en general, y frente al tributo sobre los terrenos en particular, vid. G. R. SALERNO: *Storia delle doctrine finanziarie in Italia*, Cedam, 1960, págs. 299 a 301.

⁹ La obra de LOPEZ DE AYALA es, en este aspecto, un muestrario inagotable.

¹⁰ Vid. CARANDE: *Ob. cit.*, cap. V, y J. L. SUREDA: *ob. cit.*, pág. 170 y ss.

ponía férreos grilos al comercio¹¹.

Con todo, es obligado advertir que ambos gravámenes recibieron excelente acogida por parte de las Administraciones fiscales y de un importante sector de la doctrina que, o bien creía encontrarse al resguardo de futuras elevaciones en los impuestos directos, o bien pensó en las ventajas adicionales de un comercio exterior inteligentemente llevado. No es éste el momento de traer a colación las entusiastas opiniones sobre estos impuestos de T. HOBBS (a quien KALDOR sitúa en cabeza de los defensores de los impuestos sobre el gasto), de T. MUN (a quien SCHMOLDERS atribuye la paternidad de la ley de bronce del salario), de BROGGIA o del consejero TENZEL, autor de un Tratado sobre la "Mina de oro descubierta en las sisas". No obstante, y antes de aventurar cualquier juicio de carácter peyorativo sobre el predominio de los impuestos indirectos, conviene no perder de vista que, dado el carácter privilegiado ante la imposición directa de las clases que por su situación económica podrían contribuir en mayor medida al sostenimiento de las cargas públicas, la imposición indirecta, con su mayor índice de generalidad, vino a constituirse en un instrumento "indirecto" (pero el único posible en aquellas circunstancias) de igualdad ante el impuesto¹².

Más sorprendente puede resultar la inclusión de autores como MONTESQUIEU entre los partidarios de la imposición indirecta. Su afirmación sobre las ventajas de los impuestos que gravan las mercancías "parce qu'il est plus naturel a la liberté et se rapporte d'une manière moins directe à la personne" ("L'Esprit des Lois", Lib. XIII, Cap. XIV) es de todos conocida. Sin embargo, suelen ser menos públicas las razones de semejante toma de postura.

Para comprender a MONTESQUIEU es preciso tener presentes las descripciones de TOCQUEVILLE o VIGNES sobre las injusticias, arbitrariedades, vejaciones y privilegios entre los que se desenvolvía la imposición directa en pleno siglo XVIII. Ciertamente que tampoco los impuestos indirectos se encontraban libres de fallos; pero aún haciendo participar a ambas figuras de los vicios de la época, parece claro que el imperfecto conocimiento de la riqueza gravada y el exceso de privilegios tenía que producir efectos mucho más deplorables en los

¹¹ Esta afirmación nos sitúa ante el problema de determinar la importancia del comercio en los siglos medievales: ¿era escaso como sostuvo W. SOMBART?, ¿la decadencia de las ferias es un síntoma de decaimiento del comercio, o más bien prueba lo contrario?, ¿hasta dónde podía llegar la expansión del comercio interior dadas las condiciones estructurales (caminos, aduanas, etc.), sobre las que descansaba? Sobre estos extremos, vid. G. UZTARIZ: *Theoría y práctica de comercio y de marina*, cap. XCVI; J. DEL CAMPILLO: *Lo que hay de más y de menos en España* (Edición y Estudio Preliminar de A. Elorza), pág. 168 y siguientes; M. COLMEIRO: *Historia de la Economía Política en España*, II, págs. 811 a 902; J. L. SUREDA: *Ob. cit.*, pág. 99 y J. Vicens: *Historia de España y América*, IV, pág. 190 y ss.

¹² Vid. J. L. SUREDA: *Ob. cit.*, págs. 160, 167, 180-81, 196-97 y 222.

impuestos directos que entre los indirectos. En cuanto a lo primero, es decir, sobre la distinta relevancia que tiene la falta de un catastro de la riqueza sometida a gravamen en unos y otros impuestos, basta con remitirse al modo propio de desenvolverse cada una de estas figuras en el ámbito fiscal. Respecto a la influencia de los privilegios, y sin descartar sus efectos nocivos dentro de la imposición indirecta, debe reconocerse que aquí la excepción beneficiaba a regiones enteras, y no a personas particulares¹³.

Finalmente, no se pierda de vista que el pensamiento de MONTESQUIEU sobre el particular no queda circunscrito al párrafo del Capítulo XIV del Libro XIII más arriba citado. En buena lógica, estas ideas deben conectarse con el Capítulo XIII del Libro XX, que constituye un inspirado canto a la libertad de comercio, con su corolario en la necesidad de una imposición indirecta moderada, uniformemente aplicada y neutral.

3. Razones que explican el tránsito hacia el predominio de la imposición directa

Fueron las mismas razones que llevaron a MONTESQUIEU a preferir la imposición indirecta, esto es, su mayor naturalidad, las determinantes del nuevo rumbo imprimido por el movimiento fisiócrata a la imposición¹⁴. Parece innecesario advertir que si la consideración de un fenómeno, pretendiendo los mismos objetivos, origina conclusiones diversas, ello sólo puede obedecer a que los ángulos visuales adoptados sean distintos.

En efecto, como con gran precisión ha puesto de relieve Von WIESE, el movimiento ilustrado se caracteriza por un gigantesco esfuerzo tendiente a examinar todos los problemas de la vida a la luz de la Razón, pero no de una razón cualquiera, sino de la Razón Natural. El concepto de razón de la cultura ilustrada -dice el ilustre profesor alemán- corresponde a su pensamiento natural. Naturaleza, para ROUSSEAU, es siempre naturaleza racional.

Ahora bien, MONTESQUIEU, preocupado por acomodar a esa razón natural la libertad del hombre, opta por la imposición indirecta, los fisiócratas y

¹³ El tema de los privilegios dentro de la monarquía absoluta ha sido objeto de múltiples comentarios a lo largo de estos dos últimos siglos. Mucho menos frecuente es encontrarse con un trabajo de la meticulosidad y hondura de la *Historia des doctrines sur l'impôt en France*, de M. VIGNES, donde también se aborda el tema de los privilegios fiscales desde las razones aportadas por sus defensores, resaltando lo injusta que podría resultar su abolición pura y simple, esto es, una abolición que dejase inalteradas las restantes piezas del conjunto.

¹⁴ Un curioso precedente a lo que se conoce como ideal fisiócrata en materia de tributación, esto es, del impuesto único sobre la tierra, se encuentra en dos escritores españoles del XVII (Juan de Castro y Francisco Centani), que para salir al paso de los males que aquejaban a nuestra Hacienda, abogaron por un repartimiento único sobre los bienes raíces. Vid. M. COLMEIRO: *Historia de la Economía Política de España*, Ed. Taurus, páginas 1161 a 1168, J. L. SAUREDA: *Ob. cit.*, págs. 219, 221 y ss.

algunos otros economistas independientes de dicha escuela, preocupados más bien por la situación de la riqueza nacional, se inclinaron hacia la imposición directa por considerar que ella se acomodaba mejor al desarrollo natural del proceso económico.

La idea central de esta escuela, clave para entender otras ramificaciones de su pensamiento, está en considerar que las fuerzas económicas y políticas se hallan sometidas a un orden natural en el que los impuestos deben introducir perturbaciones mínimas. La Hacienda, diría VAUBAN en 1707 (y caro le resultó decirlo), debe seguir los dictados de la naturaleza y de la razón. Creo que no se pueden expresar mejor y más concisamente los principios informadores de la Escuela Fisiócrata.

Aceptado este planteamiento, la cuestión estriba en analizar qué impuestos introducen menos perturbaciones en el sistema económico: los directos o los indirectos.

Para quien afronte el problema con mentalidad actual, habida cuenta de las innumerables distinciones y condicionamientos que en él ha introducido la doctrina, le parecerá casi imposible que dos siglos atrás alguien en sus cabales y con los instrumentos de análisis a su disposición hubiera podido manifestarse sobre el particular en términos que parecían dejar resuelto el problema para siempre. Y, sin embargo, ocurrió exactamente así. Es más, casi me atrevería a decir que fue esa imperfección de los medios utilizados, unido al dogmatismo propio de quien se sabe actuando conforme a la razón, las causas determinantes de este carácter de perennidad constantemente observado en las empresas acometidas bajo la égida del pensamiento clásico.

Cuatro son los argumentos esgrimidos con mayor reiteración por la doctrina¹⁵ contra los impuestos a los consumos y a las ventas:

1º Coartan la libertad civil. Lo primero que necesita un sistema de impuestos, diríamos con mentalidad ilustrada, es que no coarte la libertad civil, que es el alma de la felicidad de los pueblos. Por eso es mala cosa que se ponga en duda el respeto a la libertad de ciertos impuestos, pues equivale a encontrar contrariedades desde el principio. Hasta aquí nuestras palabras de inspiración ilustrada. Pero dejemos hablar directamente a un militante del movimiento, por ejemplo a León de ARROYAL, cuya paternidad confirmada sobre las "Cartas político-económicas al Conde de Lerena" bien merece este trato de favor¹⁶. Hacia la mitad de su Carta IIª, que versa sobre "La libertad civil en cuanto es

compatible con la felicidad y quietud públicas", nuestro autor dice: "Siempre tendré a los millones por la renta que más oprime a los vasallos y es más contraria a la libertad civil, no por su esencia, sino por el modo de exigirla. ¿Dónde hay cosa más opuesta a los principios del derecho de propiedad, que es de los más sagrados de la República, que el que yo pague si quiero consumir mis propios frutos?, ¿que pida licencia para comerme un carnero de mi ganado?, ¿que mi casa esté expuesta a ser allanada para registrarme el vino, aceite, etc., que tengo, vendo o gasto?, ¿que si regalo una piel de vino a un amigo ha de ir expuesta a darse por decomiso, y que para transportar una arroba de aceite de un lugar a otro he de sacar guía y volver tomaguía y, sobre todo, que he de sufrir la insolencia de unos hombres que con título de guardas cometen los atropellos mayores?, ¿qué cosa podrá hallarse más contraria que estas a la libertad civil?". Las citas podían multiplicarse, pero parece que ante la claridad y fuerza expresiva de ARROYAL sobra cualquier comentario sobre el particular.

2º Entorpecen el tráfico. Para quien tenga presente lo que el desarrollo del comercio significa, tanto dentro del pensamiento económico mercantilista como del fisiócrata, le será fácil comprender el valor de una objeción como ésta¹⁷.

"La multiplicación grande de producciones que en todas las artes dimana de la división del trabajo -dice A. SMITH- es lo que en una sociedad bien ordenada produce aquella opulencia universal que se extiende a todas las clases inferiores del pueblo. Todo trabajador, todo artesano, tiene más obra propia de que disponer que la que necesita para sí mismo, y cualquiera de los otros artesanos y trabajadores, ya que todos se hallan en la misma situación, están en actitud de cambiar gran cantidad de sus propios bienes por otra igual de los ajenos, o por su precio. El uno provee al otro de lo que le hace falta y éste a aquél recíprocamente, y de este modo viene a difundirse en todas las clases de la sociedad una plenitud general y admirable". Desde este punto de vista no pueden sorprender las duras críticas que en el capítulo II del libro V lanza el ilustre escocés contra los impuestos de aduanas y consumos por las muchas trabas y obstáculos que oponen al comercio, al encarecer las mercancías, desanimar los consumos y someter a los negociantes a mil retrasos, inspecciones y vejaciones que dificultan extraordinariamente el ejercicio de la actividad mercantil. Sobre estos inconvenientes, comunes a las aduanas exteriores y a los impuestos de consumo, habría que añadir los derivados de las aduanas interiores, pues si el comercio interior podría decirse "casi enteramente libre" en la Gran Bretaña, no sucedía otro tan-

¹⁵ Vid., por todos, CANGA ARG JELLES: *Elementos de la Ciencia de la Hacienda*, Madrid, 1961, págs. 123 a 127 y 145. También es muy interesante seguir las protestas hechas en las reuniones de las Cortes, en gran parte coincidentes con la doctrina, contra estos impuestos. Sobre este punto pueden consultarse las obras de LARRUGA, COLMEIRO, LOPEZ DE AYALA, SANCHEZ DE OCAÑA y CARANDE.

¹⁶ Vid. El Estudio Preliminar y Edición a cargo de A. ELORZA de esta obra, en la Ed. Ciencia Nueva, 1968.

¹⁷ *La riqueza de las naciones*, de A. SMITH, es un magnífico botón de muestra a este respecto. Entre nosotros, la obra de UZTARIZ: *Teórica y práctica de comercio y de marina*, aparecida en 1724 a título de informe privado (3ª ed. 1757), aunque bastante molesta de manejar por sus reiteraciones y falta de sistemática, es una fuente inagotable de sabiduría. Respecto a las analogías y diferencias entre mercantilismo y fisiocracia, vid. L. BELTRAN: *Historia de las doctrinas económicas*, págs. 53 y 313.

to en el resto de los países, donde los representantes de los pueblos, los comerciantes y los escritores económicos de la época no cesaban de clamar contra la existencia de tales barreras¹⁸.

De todos modos, y pese a no ser frecuente este tratamiento, conviene no perder de vista que todas esas personas, demasiado preocupadas en los problemas de la supresión de las barreras interiores, no prestaron la debida atención al hecho de que su abolición obligaría a la supresión de los privilegios de las provincias exentas en materia de impuestos indirectos. En otro caso, se produciría una intensa demanda de los bienes gravados desde las provincias exentas, para después introducirlos de contrabando en la demás provincias. Es decir, sólo si se estaba dispuesto a organizar la imposición indirecta de modo uniforme dentro del territorio nacional, podía acometerse la unificación aduanera de las distintas provincias que integraban las monarquías europeas. De lo contrario -y los Decretos que en España siguieron a los de Nueva Planta, dando marcha atrás, son la mejor prueba de cuanto decimos- era preferible dejar las cosas como estaban¹⁹.

3º Establecen diferencias artificiales en los precios. El problema de la diferencias en los precios de los artículos no puede en verdad decirse que fuera patrimonio exclusivo de los impuestos a los consumos y a las ventas, ni mucho menos que estos impuestos fueran la causa de tales diferencias. Un mismo artículo podía variar de precio según que se comprase al por mayor o al detall, dentro o fuera del casco urbano, en una provincia o en otra²⁰. Pero todo esto eran diferencias "naturales". Así no he leído que ningún autor del siglo XVIII se sorprendiera al comprobar que el precio del trigo oscilaba en un 300 por 100 de los puertos de mar al interior (prueba incontrastable de la existencia de un mercado nacional²¹), y, sin embargo, las discusiones se hacen interminables cuando el Estado eleva o reduce los derechos aduaneros, o cada vez que sujeta un nuevo artículo a derechos de consumo o varía el precio de los productos estancados. Y es que no debe olvidarse el conocido símil del reloj, a que son tan aficionados los pensadores ilustrados: para que un sistema de Hacienda pública sea perfecto ha de estar organizado como un reloj perfectísimo, a quien para que ande arreglado no sea necesario otra cosa que darle cuerda a su tiempo²². Dentro de este esquema, los impuestos a los consumos y a las ventas, al encarecer determina-

¹⁸ Vid. J. L. SUREDA: *Ob. cit.* págs. 205-206. Respecto a América, en el mismo sentido, vid. I. SANCHEZ BELLA, *ob. cit.* pág. 218 ss.

¹⁹ Vid. I. SANCHEZ BELLA: *Los reinos en la historia moderna de España*, Editora Nac. 1956.

²⁰ Ver, A. SMITH: *Ob. cit.*, apéndice al libro I. Respecto a España. CARRERA PUJAL: *Historia de la economía española*, tomo IV, págs. 37 a 66; pueden también encontrarse interesantes datos en la obra de DIEGO GALLARD: *Ventajas políticas de España*, Segovia 1787.

²¹ Vid. A. SMITH: *Ob. cit.*, loc. cit.; E. IBARRA: *El problema cerealista en España durante el reinado de los Reyes Católicos*, An. Econ. 2-4, y G. ANES: *Economía e ilustración*, Ed. Ariel, 1969.

dos procesos productivos y elevar artificialmente el precio de unos artículos con relación a otros, no podían ser vistos con buenos ojos.

4º Finalmente, se consideraba que el reparto de su carga tributaria era injusto. Injusto por los artículos gravados, muchos de ellos de consumo necesario, con lo que proporcionalmente resultaban más gravados los pobres que los ricos²³ e injusto por el hecho de que algunas provincias estaban exentas de estos impuestos. A la primera conclusión podía llegarse a través de dos caminos: el más normal era considerar que los impuestos debían recaer sobre el superfluo del contribuyente; de aquí que los comestibles y demás géneros comerciales debieran gravarse proporcionalmente a la riqueza del consumidor y no de forma indiscriminada, como venía haciéndose²⁴. Pero junto a esta opinión, estaba la de los autores, que partiendo de un origen contractual de la sociedad civil, veían en los impuestos el pago de los servicios prestados por el Estado tras la constitución de la sociedad; de donde se desprendía que al tener los ricos más interés en el cumplimiento del contrato, pues las cosas que colocaban bajo la protección del Estado son de más valor, era lógico que contribuyeran en mayor medida²⁵. Mucho menos claras se presentan las críticas a los impuestos a los consumos y a las ventas por razón de las disparidades geográficas que comportaban²⁶. Mejor dicho, las críticas están claras. Lo que no se ve tan fácil es el modo de solventar dichas críticas sin incurrir en contradicción. En efecto, se habla de las injusticias producidas por el hecho de que algunas provincias no estaban sujetas al régimen general, de lo que derivaba la ventaja para dichas provincias y perjuicio para el resto de la nación. Así que la conclusión correcta hubiera sido postular la supresión de tales privilegios, con la extensión a todas las provincias del sistema general. Sin embargo, y aquí viene lo paradójico de la crítica, tal

²² Vid. MONTESQUIEU: *L'Esprit des Lois*, libro XX, capítulo XIII. En el mismo sentido, L. ARROYAL: *Ob. cit.*, Carta V; DIEGO GALLARD, ALCALA GALIANO, ALONSO ORTIZ, LARRUGA y, en general, todos los autores directa o indirectamente vinculados a las Sociedades de Amigos del País. Vid. A. ELORZA: *El pensamiento financiero de los amigos del país*, R.S. Vascongada Amigos del País, 1965.

²³ En este punto la injusticia se agudizaba por las distintas facilidades que se otorgaba a los ricos y pobres, tanto por lo que se refiere a la posibilidad de tributar por concierto sobre los precios al por mayor, cuanto a su respectiva posición frente al fraude. Sobre ambos extremos, vid. J. L. SUREDA: *Ob. cit.*, pág. 181 y ss., y 210-211.

²⁴ Obsérvese que de la tesis expuesta a la idea de gravar sólo determinados consumos, precisamente aquellos que fueran reveladores de una capacidad económica mayor, hay sólo un paso. No dejen de verse las interesantes páginas de ARROYAL *Cartas, cit.*, págs. 244-253, y GALLARD: *Ob. cit.*, pág. 256 y ss. sobre este tema.

²⁵ Sobre este punto, vid. las sugestivas consideraciones de GALLARD: *Ob. cit.*, págs. 137 a 139, y 159 y ss. También A. ELORZA: *Los comienzos de una Hacienda liberal en España: Cabarrús*, en Rev. Der., Fin., mayo-junio, 1968.

²⁶ Vid. J. L. SUREDA: *Ob. cit.*, capítulo V.

sistema era unánimemente reconocido como injusto, de suerte que la extensión de la injusticia difícilmente podría conducir a un justo reparto de las cargas tributarias. En este punto, sólo la postura adoptada por los miembros del tercer estado, en Francia, nos parece lógica; tan lógica como irrealizable, pues pretender la uniformidad no en el pago, sino en la exención, era una solución imposible para el Tesoro, como los hechos se encargaron de poner de manifiesto tras el breve lapso revolucionario²⁷.

Con estos argumentos en su contra la suerte de los impuestos a los consumos y a las ventas bien puede decirse que estaba echada. De modo que las posiciones doctrinales sobre el tema oscilaban entre su reducción o supresión total. En cualquier caso, las diferencias, en el plano doctrinal, se resolvían en una cuestión de intensidad. Otro era el problema cuando se trataba de llevar las medidas adoptadas a la práctica, pues entonces la delicada situación en que se colocaba el Tesoro, revelaba a las claras la impracticabilidad de tales medidas.

Los pasos dados en estas ocasiones por las distintas legislaciones fiscales pueden reconducirse fácilmente a un modelo único: primero surgió desde dentro del sistema y en épocas de paz una reforma de los impuestos existentes, que al encontrar fuerte oposición entre las clases y regiones privilegiadas y resultar desconocida para la generalidad no prosperó; más tarde, coincidiendo casi siempre con períodos revolucionarios, se intentó establecer la reforma haciendo tabla rasa con el sistema anterior, de suerte que las distintas Haciendas, ante un cambio tan brusco y completo de ropaje, tuvieron por fuerza que resfriarse; es así como llegamos al tercer estadio de nuestra evolución, en el que, según la intensidad y asimilación por el sistema de las medidas adoptadas en las etapas precedentes, el régimen fiscal se aproximará más o menos al punto de partida. En cualquier caso, la vuelta al régimen fiscal anterior no podrá ser completa, y el sistema, en su conjunto, podemos decir que avanza.

4. La rehabilitación de la imposición indirecta

A lo largo del siglo XIX se irán marcando cada vez más las diferencias entre los distintos sistemas fiscales, precisamente en base al diverso grado en que estos van incorporando los impuestos directos, con su contrapartida en el hecho de que a mayor perfeccionamiento en la imposición directa, mayores serían las posibilidades en prescindir de los recursos que proporcionaba la imposición indirecta. He aquí la piedra de toque para la comprensión de la diferente proporción entre los impuestos directos e indirectos, que desde fines del siglo XIX va a separar, y al parecer de un modo irremediable, a los sistemas tributarios lati-

²⁷ Sobre esta materia, vid. M. VIGNES: *Ob. cit.*, págs. 194 a 198.

nos de los del resto del occidente europeo²⁸.

Con todo, lo que a nosotros nos interesa poner de manifiesto aquí no son las causas ni las consecuencias del fracaso inmediato de la imposición directa en sus primeros intentos de acomodación, y la necesidad de volver momentáneamente a la rendidora y segura imposición indirecta. Lo interesante es que la batalla por la supremacía de una forma de imposición había sido ganada por la directa, desde el momento mismo en que se pusieron en tela de juicio las excelencias de la indirecta, que era la forma de imposición consolidada. La vuelta de los impuestos indirectos será, en esta etapa, momentánea, porque en adelante todos los esfuerzos se concentrarán en el perfeccionamiento de la imposición directa, que ha sido considerada la mejor y más justa²⁹, sólo que por deficiencias de los instrumentos técnicos utilizados, o por la falta de colaboración de la imposición directa como pieza central de los sistemas tributarios y el consiguiente desplazamiento de la imposición indirecta en ningún caso fue fácil, pero unos países estaban mejor preparados que otros y de ahí las diferencias apuntadas.

Se trató de instaurar un sistema de imposición real, primero sobre los bienes inmuebles, y después, a medida que el capitalismo se fue consolidando en los distintos países, sobre los muebles, luchando denodadamente por extirpar las distintas formas en que sucesivamente aparecían los odiosos impuestos al consumo, tan preciosos, por otra parte, para el Tesoro. Más tarde, cuando se hubieron conocido las distintas fuentes de riqueza, se inició el tránsito hacia la imposición personal, con lo que culminó un doble proceso de evolución, pues, de una parte, el paso de los impuestos reales a los personales significaba colocar en primer plano a la persona del contribuyente; de otra, se conseguía constituir un sistema de impuestos analíticos sobre las distintas fuentes de riqueza por otro sintético sobre la renta global de los contribuyentes³⁰.

Así, pues, y como conclusión, cabe afirmar:

1º. Que a partir de 1800 el centro de gravedad de los sistemas tributarios se va desplazando de la imposición indirecta a la directa³¹.

2º. Que este desplazamiento no tuvo la misma entidad en todos los países, pues aunque todos lo intentaron, el éxito de la reforma varió según el conoci-

²⁸ Vid. G. SCHMÖLDERS: *Lo irracional en la Hacienda Pública*, Ed. Derecho Financiero, 1965, págs. 73 a 82; y R. A. MUSGRAVE: *Fiscal Systems*, Ed. Yale University Press, 1969.

²⁹ Vid. G. SCHMÖLDERS: *Lo irracional...*, cit. págs. 84 a 86. Para una valoración crítica de semejante afirmación, vd. más adelante, en la misma obra, págs. 87 a 98.

³⁰ Vid. L. EINAUDI: *Principios*, cit., págs. 135 a 137; G. SCHMÖLDERS: *Teoría general*, cit. págs. 268 a 279, y L. MEHL: *Sistema fiscal y estructuras económicas*, Mem. Asociación Esp. Der. Fin. 1960.

³¹ La frase de CONSTANTIN FRANTZ (popularizada por Schmolders) de que "los impuestos directos ennoblecen la Hacienda mientras que los indirectos la envilecen" podría reflejar bastante bien el estado de opinión a que aludimos.

miento de la riqueza gravada, los progresos alcanzados por la revolución industrial, el grado de conciencia comunitaria y la autoridad de los reformadores. Dependiendo el sistema, en su conjunto, de los impuestos indirectos, en proporción a la aclimatación de los impuestos directos conseguida.

3°. Que aunque se descarta la idea de un vasto sistema de impuestos al consumo que incluya artículos de primera necesidad, se utiliza ampliamente el criterio de gravar los bienes de uso superfluo o menos necesario, por encontrar esta forma de imposición excelente acogida entre la opinión pública y proporcionar unos recursos de los que el Tesoro en modo alguno podía prescindir³².

4°. Que los impuestos directos, incluso los más afianzados, tienen un límite de elasticidad que es peligroso sobrepasar; en tales circunstancias, un legislador fiscal inteligente deberá acudir en cierta medida a los impuestos indirectos³³.

Certeramente ha enjuiciado SCHMÖLDERS estos hechos, cuando al considerar el papel que corresponde a la imposición indirecta dentro de un sistema tributario moderno dice: "Con la evolución de los impuestos personales sobre la renta, la carga, antes dominante sobre este índice de riqueza, disminuye en la recaudación total, reduciendo sus objetivos. En los sistemas tributarios modernos, de los que es imposible eliminar la imposición sobre la renta y el patrimonio como columnas de la recaudación, la función de los impuestos al consumo, contrariamente a la de los que gravan los productos, la renta y el patrimonio, es agotar la capacidad contributiva de las personas gravadas tal como se manifiesta en el empleo de sus rentas, pues si bien es cierto que en la mayoría de los sistemas de impuestos al consumo sobreviven restos de la etapa anterior, durante la cual, al faltar una adecuada imposición personal, los impuestos al consumo recaían sobre artículos de primera necesidad (sal, trigo, vino, aceite y carne) con el fin de lograr los imprescindibles recursos, no lo es menos que con anterioridad esos mismos sistemas han evolucionado de modo preponderante hacia los impuestos sobre estimulantes, ventas y lujo"³⁴.

De suerte que si se reflexiona sobre cuanto llevamos dicho hasta aquí podría razonablemente concluirse que los distintos sistemas tributarios han ido evolucionando desde la repulsa a la imposición directa y aprecio de la indirecta, a la

³² Junto a esta razón de carácter fiscal, L. MEHL ha querido ver en la continuada pervivencia de los impuestos indirectos a lo largo del siglo XIX un arma de política económica: caracterizándose el siglo XIX en la Europa occidental por un auge extraordinario de las inversiones básicas, fue necesario reducir los consumos para lograr tan elevada tasa de inversión. Realizadas las inversiones básicas, que dieron paso al subsiguiente auge de la producción, hubo necesidad de incrementar la demanda. Este es el momento en que aparece el impuesto progresivo sobre la renta.

³³ Vid. *Tratado de Finanzas*, II, colaboraciones de GERLOFF (pág. 273) y SCHMÖLDERS (pág. 772). En el mismo sentido, C. S. SHOUP: *L'imposition des revenus des personnes physiques aux Etats-Unis*, en Rev. Sc. Fin., 1952, núm. 1, y J. F. DUE: *Análisis*, cit., páginas 303-304, y J. M. BUCHANAN: *Hacienda Pública*, cit., pág. 528.

³⁴ Vid. SCHMÖLDERS: *El sistema de los Impuestos al consumo y a los gastos*, en el *Tratado de Finanzas*, cit., pág. 689.

estima de la imposición directa y repulsa de la indirecta, para terminar en unos amores mixtos a la imposición directa y a la indirecta, que, según las circunstancias de cada país, han adoptado la forma de imposición directa e impuestos sobre una gama más o menos amplia de impuestos específicos al consumo, o imposición directa e impuestos a las ventas, a través de sus distintas modalidades, hasta desembocar en el impuesto sobre el valor añadido o agregado.

Idea central en el moderno desarrollo de la imposición indirecta es el tránsito desde la primitiva concepción de estos tributos únicamente como medios de allegar recursos al Tesoro, a la corriente de opinión que, además, ve en ellos un instrumento idóneo para hacer recaer sobre determinados contingentes de la población, que de otro modo se verían libres de impuestos, parte de las cargas públicas (tal es el caso de los impuestos a las ventas)³⁵. Pero al mismo tiempo se observa que determinados artículos tienen en sí mismos un valor elevado, siendo su adquisición síntoma seguro de una capacidad contributiva especial, por lo que dichos consumos se hacen acreedores a un gravamen extra (surgen así los impuestos sobre los consumos de lujo). Finalmente, las ideas de la colectividad sobre el costo social de determinados consumos puede muy bien no coincidir con sus respectivos costos de producción, por lo que se hará necesario gravar dichos bienes al objeto de equiparar ambos costes y limitar así su consumo (tal es el caso de los denominados por SCHMÖLDERS impuestos sobre estimulantes)³⁶.

En realidad, y con independencia de la fórmula de técnica recaudatoria utilizada, lo que nos interesa poner de manifiesto aquí es que dentro de la moderna corriente revitalizadora de la imposición indirecta en base al criterio del consumo cabe apreciar tres modalidades: 1ª. Establecer un gravamen general sobre las ventas (en una o todas las fases por las que atraviesan las mercancías) de cuota módica. 2ª. Gravar aquellos artículos cuya adquisición y destino es síntoma en un ambiente social determinado de riqueza particular (impuestos de lujo). 3ª. Gravar ciertos productos que sin ser en sí mismos un signo de riqueza especial, la colectividad entiende que su consumo, siempre revelador de cierta

³⁵ Es éste un argumento ya clásico a favor del impuesto a las ventas. Vid. J. F. DUE: *Análisis económico de los Impuestos*, cit., pág. 304. En el mismo sentido, pero con un enfoque diferente, puede verse GANGEMI: *Finanza Pública*, Ed. Giannini, 1961, Vol. I, páginas 405 a 409, y A. R. PREST: *Hacienda Pública*, cit., págs. 138-139.

³⁶ Conviene advertir que cuando se habla de la imposición a los estimulantes (tabaco y bebidas alcohólicas, fundamentalmente) se piensa en gravar el consumo de dichos artículos, y no sus aplicaciones técnicas. Un excelente análisis de las razones que justifican los impuestos a los estimulantes y su crítica se encuentran en SCHMÖLDERS *El sistema de los impuestos al consumo y a los gastos*, cit., p. 696-98. Después han vuelto sobre el tema J. F. DUE *Análisis económico de los impuestos*, cit. cap. XVII; y A. R. PREST *Hacienda Pública*, cit., p. 28 a 34 y 362-65.

capacidad contributiva en cuanto recae sobre bienes no necesarios, no debe sobrepasar ciertos límites (impuestos sobre el tabaco y bebidas alcohólicas fundamentalmente).

La proporción en que dichos gravámenes deban encontrarse dentro de un sistema tributario no es fácil de establecer "a priori", pues dependerá de la estructura económica del país en cuestión, del funcionamiento de su sistema impositivo, de los hábitos de los contribuyentes, etc. Lo único que puede decirse, a título de aproximación, es que si los impuestos sobre el lujo y estimulantes están bien trazados, cumplirán la nada despreciable misión que se les ha encomendado por el ordenamiento tributario. Sin embargo, esta observación no debe impedimos ver que los impuestos sobre el tabaco y bebidas alcohólicas, al gravar también los consumos ordinarios, se apartan de su cometido, y al recaer desproporcionadamente sobre consumidores modestos pueden resultar regresivos. Por su parte, los impuestos al lujo es claro que contribuyen a una distribución de los recursos productivos distinta de la óptima. Además, ambos gravámenes son discriminatorios según los gustos de los consumidores, su alcance en buena técnica tiene que ser limitado y aparecen ocultos en el precio de los artículos, con lo que se viene a obstaculizar la selección que en una sociedad democrática deben realizar todos los individuos, a través de sus representantes, de las magnitudes correspondientes de gastos e ingresos públicos³⁷. De aquí que, siempre dentro de la incertidumbre propia de toda generalización en este campo, modernamente pueda apreciarse una marcada tendencia de las legislaciones y de la doctrina fiscal hacia el impuesto a las ventas por sus mayores posibilidades recaudatorias, módica tasa y ausencia de efectos discriminatorios. Razones todas que influyen decisivamente en la predilección por este gravamen como medio de disminuir una dependencia excesiva de los impuestos sobre la renta. Dependencia que se hace tanto más peligrosa en la medida que los procesos inflacionistas van tomando carta de naturaleza en nuestros sistemas económicos.

³⁷ Vid. la excelente reformulación de estas ideas llevadas a cabo por BUCHANAN (*The demand and Supply of Public Goods*, Chicago, 1968).

Discurso del Decano de la Facultad de Historia y Letras de la Universidad del Salvador, Escrib. Juan Carlos Lucero Schmidt, en la apertura de las II Jornadas para educadores en Pilar (Pcia. de Buenos Aires)

Septiembre de 1988

El Acto Inaugural de toda reunión de estudios determinados a conmemorar un acontecimiento histórico, como es el caso de estas IIas. Jornadas, plantea a nuestra deliberación un interrogante previo sobre la finalidad que guía a dicha actividad conmemorativa.

Por cierto que en la educación resulta válido atender a las efemérides, y ampliarlas de tal manera que abarquen también las raíces hispánicas de nuestra patria, sobre esto no necesito insistir cuando tengo la satisfacción de hablar ante una concurrencia compuesta por tan distinguidos educadores. Desde que comparto esta condición al estar a cargo de una Facultad de Historia, no necesito tampoco resaltar la importancia que tiene toda indagación sobre nuestro pasado.

Sin embargo, a mi entender, los estudios promovidos por el V Centenario, conllevan la posibilidad de que se añada otro mérito a las investigaciones históricas; me refiero a la prédica sobre las excelencias de la cultura en la que tuvimos origen, una prédica que mueva la emulación de las generaciones actuales, es decir, que trascienda el ámbito del pensamiento para convertirse en levadura de la vida común.

Porque si los estudios históricos multiplicaran su intensidad beneficiarán sin duda a todos cuantos participemos de ellos, pero si además la historia rescata su antiguo blasón de maestra de la vida, y suministra, con la más solícita atención, las enseñanzas destinadas a nuestro obrar actual y futuro, entonces resultará un beneficio para toda la comunidad.

He preferido, por tal razón, dedicar mis palabras en este acto inaugural, a los fines que guían la celebración del V Centenario del Descubrimiento y la Evangelización de América, considerándola como punto cardinal, como grande acontecimiento de la historia universal, capaz de restablecer la identidad de la